



Centro Universitário de Brasília - UNICEUB

VICTOR JOSÉ TUMA JUNIOR

**REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DE PIS E
COFINS – ASPECTOS DOS CONCEITOS
DE RECEITA TRIBUTÁVEL E
FATURAMENTO.**

Brasília

2009

VICTOR JOSÉ TUMA JUNIOR

**REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DE PIS E
COFINS – ASPECTOS DOS CONCEITOS
DE RECEITA TRIBUTÁVEL E
FATURAMENTO.**

Dissertação apresentada para a obtenção do
título de bacharel no curso de Direito no
Centro Universitário de Brasília – Uniceub.

Orientador: Prof. Marlon Tomazette.

Brasília
2009

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo principal discorrer e tecer análise sobre o tratamento dado ao conceito de faturamento e receita, institutos que desde a criação dos tributos PIS e COFINS. Para tanto, foi realizada a conceituação destes tributos, desde a sua criação, através da legislação que os criou, passando pelas alterações impostas a estes tributos, através da criação, principalmente da Lei nº 9.718 de 1998, bem como a criação da Lei nº 10.637 de 2002 e da Lei nº 10.833 de 2003. Após a apresentação destes elementos, discorreremos acerca da conceituação de faturamento e receita nas concepções jurídica e contábil, para então concluir acerca da correta aplicação destes conceitos, na tributação tanto do PIS quanto da COFINS, tributos estes que correspondem a uma parcela muito significativa dentro do montante pago pelas empresas e demais pessoas jurídicas em nosso país, o que revela a importância deste estudo frente à realidade da carga tributária imposta às empresas no Brasil.

Palavras chave: Direito Tributário. Tributação de PIS e COFINS. Faturamento. Receita.

SUMÁRIO

Introdução.....	5
1 – Dos Tributos em Geral.....	8
1.1 Conceito de Tributo.....	8
1.2 Espécies de Tributos.....	9
1.3 Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária.....	12
1.3.1 Aspecto Material.....	14
1.3.2 Aspecto Temporal.....	16
1.3.3 Aspecto Espacial.....	17
1.3.4 Aspecto Pessoal.....	18
2 – Do PIS e da COFINS.....	20
2.1 Origens.....	20
2.2 Programa de Integração Social – PIS.....	22
2.2.1 Natureza Jurídica.....	22
2.2.1 Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária.....	23
2.3 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.....	25
2.3.1 Natureza Jurídica.....	25
2.3.2 Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária.....	27
3 – A Base de Cálculo do PIS e da COFINS.....	29
3.1 A Vigência da Lei nº 9.718 de 1998.....	29
3.2 Diferenças Conceituais entre Faturamento e Receita Bruta.....	33
3.2.1 Diferenças na Concepção Contábil.....	34
3.2.2 Diferenças na Concepção Jurídica.....	38
3.3 Os Limites Impostos pelo Art. 110 do CTN.....	41
3.4 A inconstitucionalidade da base de cálculo estabelecida na Lei 9.718/98.....	43

3.5 A Emenda Constitucional nº 20/98.....	50
3.6 Da Entrada em Vigor do Regime Não-Cumulativo de PIS e COFINS.....	52
Conclusão.....	58
Referências.....	61

INTRODUÇÃO

Desde a criação dos tributos PIS – Programa de Integração Social em 1970, e COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, em 1991, o faturamento mensal das empresas se caracteriza como base de cálculo para ambos, definindo, portanto, sua hipótese de incidência material, fundamental para a caracterização dos próprios tributos em si. Porém, ao longo do tempo, o conceito de faturamento e de receita bruta auferida pelas empresas passou a ser alvo de uma série de equívocos por parte dos legisladores a ponto de gerar grandes discussões acerca de qual destes institutos seria base para a apuração de tais tributos.

Com a finalidade de discorrer acerca desta situação, faz-se necessária a conceituação destes tributos, desde a sua criação, através da legislação que as criou, além da caracterização das hipóteses de incidência de ambos, nos aspectos temporais, espaciais e principalmente materiais, onde destacamos a base de cálculo destes tributos, passando pelas alterações impostas a estes tributos, através da criação, principalmente da Lei nº 9.718 de 1998, bem como a criação da Lei nº 10.637 de 2002 e da Lei nº 10.833 de 2003.

Nas alterações trazidas por estas leis, podemos visualizar perfeitamente a questão criada pela alteração da base de cálculo dos tributos que antes era considerado o faturamento e depois passou a ser a receita total das pessoas jurídicas, passando configurar uma grande discussão conceitual e prática acerca destes institutos, discutida exaustivamente pelos principais tribunais do país ao longo destes últimos dez anos, até a chegada da discussão ao Supremo Tribunal Federal, que culminou na declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718 de 1998, sobre a qual discorreremos neste estudo.

Após a apresentação de todos estes elementos, discorreremos acerca da conceituação de faturamento e receita nas concepções jurídica e contábil, além de atentar para as principais considerações feitas pelo Supremo Tribunal Federal acerca do assunto atualmente e o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que restringe a capacidade da lei tributária definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas

de direito privado para então concluir acerca da correta aplicação destes conceitos, na tributação tanto do PIS quanto da COFINS.

Em momento posterior à edição de algumas leis e com o passar do tempo, os tributos PIS e COFINS foram ganhando força, sofreram uma majoração sobre suas alíquotas e um alargamento, considerado inconstitucional em alguns casos, de suas bases de cálculo, tema este que é o centro deste estudo, até figurarem cada vez mais presentes nos dias de hoje. Tal evolução refletiu em uma complexidade cada vez maior no cálculo dos mesmos, e em uma fatia cada vez maior a ser repartida com o Estado pelas empresas e demais contribuintes, o que causou uma demanda cada vez mais acentuada ao Poder Judiciário, seja em discussões acerca da base de cálculo, seja pelas alíquotas utilizadas ou simplesmente pela maior complexidade que passou a envolver o cálculo destes tributos.

A questão aqui tratada aborda tanto a questão do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS no tocante às receitas tributáveis para tais contribuições, quanto o próprio conceito de faturamento e receita bruta, que, na verdade tratam de duas coisas completamente distintas, com preceitos legais diferentes, conforme podemos vislumbrar no decorrer deste estudo.

Diante deste quadro podemos destacar a importância deste estudo e o problema nele inserido, uma vez que o grau de minúcia que envolve os tributos em questão aumenta cada vez mais, variando desde o conceito de faturamento e receita bruta, que consistem na base para o cálculo das obrigações tributárias relativas aos mesmos, passando pela natureza das receitas auferidas pela empresa, assim como suas despesas, e finalmente chegando na cadeia econômica a qual a pessoa jurídica contribuinte faz parte, e o modo como atua dentro dela.

1 DOS TRIBUTOS EM GERAL

Atualmente no Brasil, convivemos com uma carga tributária muito elevada, composta de uma série de tributos, de origens, natureza e fatos geradores distintos. Para as pessoas jurídicas tal carga tributária não é menos onerosa, sendo composta por vários tributos, dentre eles podemos destacar alguns como o imposto de renda (IRPJ), contribuição social (CSLL), imposto sobre serviços (ISS), PIS e COFINS, dentre outros.

Assim, de forma a iniciar o estudo quanto aos tributos PIS e COFINS, temas deste estudo, passamos a discorrer acerca das características gerais dos tributos, sua conceituação, espécies, hipóteses de incidência e demais aspectos relevantes em sua caracterização.

1.1 Conceito de Tributo

Buscando conceituar o que seria considerado como tributo, conforme ensina Hugo de Brito Machado¹, a função da lei não seria a de conceituar, e sim, conter regras de comportamento, porém, a controvérsia acerca de alguns temas obriga o legislador a estabelecer alguns conceitos. Sendo assim, o conceito de tributos está definido no art. 3º do Código Tributário Nacional² que assim traz: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, p. 63.

² Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. DOU de 27.10.66, retificado no DOU de 31.10.66.

Já outro doutrinador, Ruy Barbosa Nogueira³, defende que os tributos seriam receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal, mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário. Tal consideração corrobora com o disposto no texto legal, mais precisamente o Código Tributário Nacional.

Outro célebre doutrinador que trata a respeito do conceito de tributo é José Eduardo Soares de Melo⁴, que entende como tributo a receita pública derivada do patrimônio de particulares, de caráter compulsório e instituído por lei, consoante as materialidades e respectivas competências constitucionais, fundamentada em princípios conformadores de peculiar regime jurídico.

Tal denominação, assim como o conceito trazido por Ruy Barbosa e o disposto no Código Tributário Nacional, possuem perfeita consonância, definindo o conceito de tributo, sendo este regulado pelo ramo do Direito conhecido como Direito Tributário.

Segundo Hugo de Brito Machado⁵, o Direito Tributário é o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder. Para Hugo de Brito, o direito tributário existe para delimitar o poder de tributar, que antes se caracterizava como uma simples relação de poder, agora se trata de uma relação jurídica.

Já quanto ao tributo em si, regulado pelo Direito Tributário, este tem como principal finalidade, ainda conforme entendimento de Hugo de Brito Machado⁶, suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado.

Desta forma, conforme o entendimento dos doutrinadores citados, bem como o disposto no texto legal, temos o tributo como uma prestação pecuniária, derivada do patrimônio de particulares, com caráter compulsório, com a finalidade de sustentar a atividade

³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 155.

⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 42.

⁵ MACHADO. Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 50.

⁶ MACHADO. Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 51.

estatal, porém, sempre instituído por lei e regulado pelo Direito Tributário, não podendo este ter caráter de ato ilícito ou sanção imposta pelo Estado.

Tal instituto, o tributo, conforme entendimento dos doutrinadores acima citados, sintetizados através do entendimento de Ruy Barbosa⁷, possui como principais espécies os impostos, taxas e contribuições. Passaremos então à análise de cada um destes institutos.

1.2 Espécies de Tributos

Atualmente, apesar de ainda restar alguma controvérsia entre doutrinadores, a teoria mais adotada quanto ao número de espécies de tributos, conforme entendimento do STF, demonstrado no julgamento do RE 138824, é a de que temos cinco espécies tributárias distintas, o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, a contribuição social e o empréstimo compulsório. Passaremos agora a discorrer sobre cada uma destas espécies.

A primeira espécie de tributo a ser analisada é o imposto. Conforme o entendimento de Ruy Barbosa⁸, imposto seria caracterizado como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, possuindo duas características básicas em seu conceito, a de ser uma cobrança geral e de não se caracterizar como oriunda de uma contraprestação por parte do Estado.

O autor ainda segue em seu raciocínio, considerando o imposto como a viga mestra da arrecadação tributária, se caracterizando como um levantamento pecuniário junto aos particulares, não correspondendo a preço por eventuais vantagens concedidas pelo Estado e sim, à mais pura captação de riqueza para o tesouro público.

⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 155.

⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 157.

Outra modalidade de tributo seria a taxa, que difere diametralmente do imposto, por se tratar de um tributo que, segundo ensinamento de Hugo de Brito Machado⁹, se caracteriza como um tributo cujo fato gerador à atividade estatal específica prestada ao contribuinte, tendo o caráter direto de uma contraprestação de um serviço prestado pelo Estado ou a uma vantagem que o Estado proporciona ao seu contribuinte.

Desta forma, conceitua Hugo de Brito Machado¹⁰ a taxa como uma espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte. A mesma caracterização também pode ser encontrada no art. 77 do Código Tributário Nacional¹¹.

De forma a deixar mais evidente o conceito ilustrado acima, temos como conceito de serviço público, nos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello¹², toda a atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados, prestada pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob regime de direito público.

Já o empréstimo compulsório, possui natureza um pouco distinta das demais modalidades de tributo. Conforme descreve Vittorio Cassone¹³, o empréstimo compulsório nada mais é do que um empréstimo que deve ser feito obrigatoriamente pelos contribuintes eleitos pela norma impositiva, pressupondo a exclusão de vontade, uma vez que a compulsoriedade contém em sua estrutura intrínseca e extrínseca a idéia de força, coatividade, ou seja, prestação pecuniária compulsória a que se refere o art. 3º do CTN, enquadrando perfeitamente o empréstimo compulsório na modalidade de tributo.

Quanto à classificação dos empréstimos compulsórios como tributos, temos o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁴, que reafirma a índole tributária dos

⁹ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 427.

¹⁰ Ibidem. P. 428.

¹¹ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. DOU de 27.10.66, retificado no DOU de 31.10.66.

¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta**, 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p.1.

¹³ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Editora Atlas. 2004, p. 131.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2000, p. 32.

empréstimos compulsórios, uma vez que os mesmos satisfazem plenamente, na visão do autor, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do CTN.

O empréstimo compulsório encontra previsão legal no art. 148 da Constituição Federal¹⁵, que prevê a sua instituição nos casos de ocorrência de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidades públicas, de guerras ou de iminência de guerra, ou então no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, deixando claro o texto legal que a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Desta forma, passamos ao estudo das contribuições, que podem ser divididas em duas categorias distintas, uma mais específica, a contribuição de melhoria e outra mais abrangente, a contribuição social. Passemos agora a discorrer sobre tais modalidades de contribuições.

O conceito de contribuição de melhoria é bem retratado por Hugo de Brito Machado¹⁶, que aponta a contribuição de melhoria como uma espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, tendo por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra a valorização de imóveis.

Porém, conforme ressalta Ruy Barbosa¹⁷, se a obra realizada pelo Estado vier, ao invés de valorizar o imóvel, resultar na depreciação da propriedade, não terá ocorrido então, o fato gerador da contribuição de melhoria, uma vez que a obra não trouxe nenhum benefício aos seus proprietários.

Finalmente, temos a contribuição social, que se caracteriza como um tributo de finalidade específica. Conforme o entendimento de Hugo de Brito Machado¹⁸, podemos conceituar as contribuições sociais como tributos com finalidade constitucionalmente

¹⁵ Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2005.

¹⁶ MACHADO. Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 440.

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 164.

¹⁸ MACHADO. Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pp. 414-415.

definidas, sendo estas subdivididas em contribuições sobre a intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições para a seguridade social.

Discorre o autor que as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições para a seguridade social, ostentam nítida função parafiscal, uma vez que destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que as mesmas possuem orçamento próprio.

Restam-se, portanto, demonstrados o conceito de tributo, bem como sua função, assim como as espécies que o compõem, passaremos agora a tratar de outro aspecto muito relevante ao nosso estudo, a hipótese de incidência tributária e sua distinção quanto ao fato gerador dos tributos.

1.3 Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária

Qualquer que seja a espécie de tributo dentre as destacadas no item anterior, possui aspectos comuns, próprios dos tributos em geral, um deles é a hipótese de incidência tributária.

Um aspecto fundamental para a compreensão dos tributos é a questão da hipótese de incidência dos tributos. De forma a definir o que seria a tal hipótese de incidência, em si, passaremos a conceituá-la, bem como suas modalidades, levando-se em conta aspectos temporal, espacial e material.

Inicialmente, buscando conceituar a hipótese de incidência dos tributos, temos o conceito trazido pelo doutrinador Geraldo Ataliba¹⁹, que considera a hipótese de incidência como a descrição legal de um fato específico, uma formulação hipotética, prévia e genérica, contida no texto legal, de um fato.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Ed. Malheiros.2005, p.58.

Conforme o autor, seria ela, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato, uma descrição legislativa (necessariamente hipotética), de um fato a cuja ocorrência a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.

Porém, ocorre que, se tratando a hipótese de incidência de um conceito, de caráter abstrato, a mesma aliada ao fato impositivo, ou fato concreto, que corresponder rigorosamente à descrição apresentada pela hipótese de incidência, dá-se então o nascimento da obrigação tributária.

Corroborando com tal raciocínio, temos as considerações de Marcelo Guerra Martins²⁰, que conceitua a hipótese de incidência como a situação hipotética descrita e contida na lei, situação esta necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, podendo esta ocorrer a qualquer instante.

Trocando em miúdos, a hipótese de incidência seria a previsão legal, abstrata de determinados casos, situações ou fatos que acarretariam a obrigação tributária, e, uma vez que tal fato gerador venha a ocorrer no campo material, por agente específico, em localização específica em um momento fático determinado, fato este perfeitamente previsto pela hipótese de incidência, temos então a origem da obrigação tributária.

Complementando o raciocínio aqui demonstrado, segundo Alfredo Augusto Becker²¹, a hipótese de incidência da regra jurídica tributária poderia vir a ser qualquer ato ou fato, desde que seja lícito. Isso se deve pelo fato de, no caso da prestação se originar de ato ilícito, o objeto da prestação, conforme discorrido anteriormente não se trataria de um tributo, e sim, de uma sanção.

Tal entendimento podemos vislumbrar no disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional²², já mencionado anteriormente, que prevê expressamente o caráter lícito da prestação pecuniária compulsória, para que possamos classificá-la como tributo.

²⁰ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 17.

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo. Ed. Noeses. 4ª Edição. 2007. P 279.

²² Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado CÓDIGO TRIBUTÁRIO

Outro aspecto relevante é a diferenciação, que se faz necessária, entre o fato gerador e a hipótese de incidência, uma vez que se tratam de institutos distintos dentro de um mesmo cenário complexo.

Tal situação é bem descrita por Alfredo Augusto Becker²³:

Escolheu-se a expressão hipótese de incidência para designar o mesmo que os outros autores denominam de “suporte fático” ou “*tatbestand*” ou “*fattispecie*” ou “*hecho imponible*” ou “*pressuposto del tributo*” ou “fato gerador”. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.

Passemos agora a conceituar e definir algumas classificações de hipóteses de incidência, levando-se em conta os aspectos temporais, materiais e espaciais.

1.3.1 Aspecto Material

O aspecto material se configura como o mais complexo da hipótese de incidência, uma vez que engloba a designação de todos os dados de ordem objetiva, sendo, portanto, a descrição dos fatos substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência em si.

De forma a resumir sua caracterização, temos o entendimento de Geraldo Ataliba²⁴ que defende que o aspecto material dá a verdadeira consistência da hipótese de incidência, de forma a conter a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há em sua configuração.

NACIONAL pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. DOU de 27.10.66, retificado no DOU de 31.10.66.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo. Ed. Noeses. 4ª Edição. 2007. pp 336 e 337.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Ed. Malheiros. 2005. p. 106.

Desta forma, seguindo o entendimento de Geraldo Ataliba²⁵, a classificação das hipóteses de incidência quanto ao aspecto material variam de acordo com os fatos geradores da obrigação tributária, assim, encontramos não só duas espécies de classificação, conforme demonstrado nos outros aspectos, já mencionados neste estudo, e sim, diversas classificações. Assim, a classificação das hipóteses de incidência sob o aspecto material se vincula diretamente à classificação jurídica dos tributos, que os desdobra em espécies e subespécies.

Já Marcelo Guerra Martins²⁶, define o aspecto material como a designação de todos os dados de ordem objetiva, configurando a própria consistência material do fato descrito pela norma, como no caso do IPTU, por exemplo, o aspecto material da hipótese de incidência seria o fato do proprietário ser dono de algum imóvel.

Ambos os autores possuem entendimento muito semelhante, mesmo que explicitados de formas diferentes.

No tocante a esta classificação, temos os tributos de natureza vinculada à atividade estatal e os não vinculados à atividade estatal. Quanto ao primeiro caso, utilizando os ensinamentos de Geraldo Ataliba, em sua obra descrita neste capítulo, podemos considerar tributos vinculados à atividade estatal, os que possuem a hipótese de incidência baseada em uma atuação estatal, ou uma consequência desta. Nestes casos a lei colocaria uma atuação estatal no aspecto material da hipótese de incidência dos mesmos. Tais tributos são as taxas e as contribuições.

Alguns exemplos de atividades estatais seriam a expedição de certidões, concessão de licenças, etc.

Já no que diz respeito aos tributos não vinculados à atividade estatal, os mesmos se caracterizam pela descrição de um fato qualquer que não seja uma atuação estatal, e sim, de qualquer particular, como a exportação e importação de mercadorias, possuir propriedade, prestar qualquer tipo de serviço profissional, receber rendimentos ou alienar bens. Os tributos aqui classificados são os impostos, como o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

²⁵ Ibidem. p. 106.

²⁶ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 19.

1.3.2 Aspecto Temporal

Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência, deixamos de lado o enfoque na matéria que dá origem à hipótese de incidência e passamos a considerar o momento em que a hipótese de incidência veio a ocorrer.

Conforme o entendimento de Marcelo Guerra Martins²⁷, o aspecto temporal consiste na identificação do momento em que se considera ocorrida a hipótese de incidência. Neste sentido, variando de tributo a tributo, considera que a lei deverá discriminar as condições de tempo para que não reste dúvida a respeito da ocorrência ou não da hipótese de incidência, que sempre se materializará em determinado momento e um determinado local.

Conforme os ensinamentos de Ataliba²⁸, que definiu o aspecto temporal como a propriedade da hipótese de incidência de designar o momento em que o fato imponible deve ser considerado como consumado, feito de forma implícita ou explícita.

Conforme o autor, podemos realizar a divisão no aspecto temporal em hipóteses de incidência de tributos que prevêm o momento exato para a ocorrência do fato gerador, que possui como exemplos o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), no qual está atrelado a fato do contribuinte auferir renda, sendo que, independente o que ocorra nos demais dias, o que de fato é relevante é saber a renda líquida auferida no final do exercício, sendo este, portanto o momento estipulado em lei da obrigação tributária do contribuinte para com o Estado.

Por outro lado, temos a hipótese de incidência que não faz alusão ao momento em que deva ocorrer o fato imponible, como nos casos do ICMS e IPI, onde, em cada momento em que ocorrerem os fatos geradores destes tributos, a circulação de mercadorias e serviços no caso do ICMS e industrialização de produtos no caso do IPI, surgirão obrigações tributárias autônomas para com o Estado, sem a vinculação com data específica.

²⁷ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 19.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Ed. Malheiros.2005. p. 94.

1.3.3 Aspecto Espacial

Já no tocante à classificação das hipóteses de incidência quanto ao aspecto espacial, levando em consideração fatos geradores ocorridos dentro do território nacional, uma vez que os fatos ocorridos fora do país não sofrem tributação no Brasil, e sim, no país onde os mesmos ocorreram, temos os tributos que podem sofrer tributações diferentes dependendo do lugar onde seu fato gerador é realizado, ou os que independentemente de onde ocorra a tributação dos mesmos não é alterada.

Vale frisar que a classificação quanto ao aspecto espacial, conforme Geraldo Ataliba²⁹ está diretamente vinculada ao próprio princípio da territorialidade da lei, princípio este perfeitamente aplicável ao direito tributário, se caracterizando como a indicação de circunstâncias do lugar onde ocorre o fato gerador, contidas na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato impositivo, uma vez que dependendo do local onde tal fato ocorra, temos configurada a hipótese de incidência para aquele tributo.

Desta forma, analisando as possibilidades de tributação no caso prático, temos os tributos de competência municipal ou estadual, que possuem hipóteses de incidência que variam de acordo com o município ou estado no qual o fato gerador da obrigação tributária é realizado. Dois exemplos de tributos nestes moldes são o ICMS e o ISS (Imposto Sobre Serviços), também conhecido como ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Em ambos os casos o local da prestação de serviços é vital para a sua tributação, uma vez que as alíquotas incidentes sobre os mesmos podem variar dependendo da localização onde ocorrem os fatos geradores de suas obrigações tributárias, sendo que, no caso do ISS, até a classificação do serviço que é passível de tributação pode ser diferente, dependendo da localidade onde o mesmo é prestado, uma vez que estamos falando de um tributo de competência municipal.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Ed. Malheiros.2005. p. 94.

Outro fator relevante no tocante a tributos os quais a lei pode sofrer alterações, dependendo da localização tanto do contribuinte quanto da ocorrência do fato gerador, é no tocante à fixação de condições de situação do fato gerador relevantes para se qualificar a incidência e a isenção de determinado tributo no tocante à localização de estabelecimento principal, filial, sucursal ou depósito da contribuinte, comum na tributação do ICMS, por exemplo.

Já no caso de tributos federais, independentemente da localização, dentro do território nacional, onde ocorrem seus fatos geradores, a forma de tributação, as alíquotas e a forma de arrecadação dos valores apurados é a mesma, uma vez que a legislação que rege tais tributos, logo suas hipóteses de incidência tributária são as mesmas, valendo para todo o território nacional.

Por sua vez, Marcelo Guerra Martins³⁰ é mais sucinto, de forma a considerar que o aspecto espacial, em si, diz respeito ao local em que é possível a materialização da hipótese de incidência, levando-se em conta a competência territorial da pessoa política que instituiu o tributo, deixando claro que, por exemplo nos casos de tributos municipais, como o IPTU, o município de São Paulo não pode cobrar do proprietário, o IPTU relativo a imóvel situado no Rio de Janeiro.

Deixou claro também que, nos casos em que a norma legal não disciplinar de forma explícita o local onde ocorra a hipótese de incidência, devemos considerá-lo como o local do domicílio do sujeito passivo, desde que o mesmo encontre-se dentro do Território Nacional.

1.3.4 Aspecto Pessoal

Quanto ao aspecto material da hipótese de incidência tributária, mais uma vez tomamos por base os ensinamentos de Marcelo Guerra Martins³¹, que conceitua o aspecto pessoal como o que caracteriza os sujeitos da relação jurídico-tributária, considerando como o

³⁰ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 19.

³¹ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 19.

sujeito ativo de tal relação a pessoa política que instituiu tal tributo ou aquela quem a lei assim determinar, enquanto que o sujeito passivo seria aquele que seria obrigado por lei ao pagamento daquele determinado tributo. Desta forma defende que em toda a relação jurídico-tributária haverá sempre um sujeito ativo e um sujeito passivo.

Tal entendimento é corroborado por Hugo de Brito Machado³², que ainda conceitua o sujeito ativo da relação jurídico-tributária como sendo o titular da competência para exigir ou arrecadar o adimplemento da obrigação, diferente do sujeito passivo de tal relação, que se caracteriza como a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao cumprimento da obrigação tributária.

Ainda menciona Hugo de Brito Machado³³, que o sujeito passivo pode ser considerado como contribuinte de determinado tributo, quando este tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou pode ser considerado como responsável tributário, quando, mesmo não vendo a ser contribuinte de determinado tributo, e sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso em lei.

Passadas as principais características dos tributos em geral, passaremos agora a discorrer acerca dos tributos PIS e COFINS, tema central deste estudo.

³² MACHADO. Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pp. 138- 143.

³³ MACHADO. Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p 142.

2 DO PIS E DA COFINS

No capítulo anterior, discorremos acerca das principais características dos tributos em geral, sua conceituação, espécies, funções, além de características acerca de fato gerador e hipóteses de incidência tributária.

Neste capítulo utilizaremos tais conceitos, aplicados aos tributos PIS e COFINS, desde sua origem até os dias atuais, conceituando-os como tributos, e analisando todos os aspectos das hipóteses de incidência tributária que os envolvam.

2.1 Origens

O PIS e a COFINS são tributos que possuem origens distintas, uma vez que o primeiro, chamado de Programa de Integração Social (PIS), foi instituído pela Lei Complementar n° 07 de 1970³⁴, com a finalidade de promover a integração do empregado no desenvolvimento das empresas, de forma a sofrer várias alterações em sua base de cálculo, no que diz respeito à suas alíquotas, receitas tributáveis e principalmente quanto ao próprio cálculo do tributo.

Conforme defende Edvaldo Brito³⁵, o PIS foi criado para constituir um fundo de participação compulsória semelhante aos conhecidos, então, como fundo de investimentos, objetivando acumular recursos resultantes dos depósitos feitos na Caixa Econômica Federal pelos seus contribuintes, de forma a integrar o empregado na vida e desenvolvimento das empresas.

³⁴ Lei Complementar 07 de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. DOU de 08.09.70

³⁵ BRITO, Edvaldo. **PIS – problemas jurídicos relevantes**. 1ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 1996, p. 47.

Além da Lei Complementar nº 07 de 1970, outras leis que instituíram significativas mudanças quanto a este tributo são o Decreto-Lei nº 2.445 de 1988, o Decreto-Lei nº 2.449 do mesmo ano, ambos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e com sua execução suspensa pela Resolução nº 49 do Senado Federal em 1995. Posteriormente vieram as Leis nº 9.715 e 9.718 de 1998, até a chegada da lei nº 10.637 de 2002, que instituiu o regime não-cumulativo, regime este também vigente até os dias atuais.

Já a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, foi instituída pela Lei Complementar nº 70 de 1991³⁶, chamada de Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, a qual sofreu várias alterações desde a sua criação, trazidas principalmente pela Lei nº 9.718 de 1998, pela Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001 e pela Lei nº 10.833 de 2003, esta última que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS, além de unificar as bases dos dois tributos em questão.

Conforme o entendimento de Luiz Celso de Barros³⁷, a COFINS fora instituída para custear, exclusivamente as despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, em cuja essência haveria nítida intervenção no domínio econômico, para o atendimento de tais áreas.

Porém, o cálculo destes tributos não é assim tão simples, pois, dependendo da atividade da empresa e do regime pelo qual ela é tributada, esta pode possuir receitas tributadas à alíquota zero, como as receitas financeiras no caso do regime não-cumulativo e receitas de exportação. No caso do regime não-cumulativo, existem algumas exceções, onde algumas receitas são tributadas pelo regime cumulativo, como as receitas oriundas da comercialização de combustíveis, medicamentos, contratos firmados em período anterior ao ano de 2003, quando a Lei nº 10.833 entrou em vigor, entre outras.

Atualmente, tais tributos sofreram uma série de alterações, de forma a adaptar sua apuração aos diversos tipos de empresas e ramos de atividades. Tal situação é

³⁶ Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. DOU de 31.12.1991.

³⁷ BARROS Luiz Celso de. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo:Edipro Edições Profissionais Ltda. 2008, pp. 152 e 153.

alvo de análises de vários doutrinadores, como, por exemplo, Rodrigo Caramori Petry³⁸, que expõe o fato da legislação referente ao PIS e à COFINS vir, ao longo dos anos, sofrendo várias alterações para atender determinados setores e atividades específicas do Estado, além de atingir valores de causa exorbitantes para alguns contribuintes, e gerar grandes discussões quanto à suas alterações e peculiaridades.

2.2 Programa de Integração Social - PIS

Considerando de forma isolada o PIS, após comentários acerca de sua origem em nosso ordenamento jurídico, passaremos a analisar sua natureza jurídica, bem como, todos os aspectos das hipóteses de incidência tributária e demais aspectos relevantes para a conceituação deste tributo.

2.2.1 Natureza Jurídica

De forma a caracterizar o PIS como tributo, diante do conceito de tributo trazido pelo art. 3º do CTN, já mencionado neste estudo, o qual considera tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, uma vez que tais contribuições são devidas pelo auferimento de faturamento por parte das empresas, através de prestações pecuniárias mensais, e que o auferimento deste faturamento não enseja nada ilícito por parte das empresas, assim, o PIS pode, perfeitamente ser caracterizado como tributo, conforme o ditame do Código Tributário Nacional.

³⁸ PETRY, Rodrigo Caramori. Os Regimes tributários das contribuições Cofins e PIS/Pasep – novas alterações e seus contornos jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 138, Março de 2007, p. 96.

Em sua criação, conforme cita José Eduardo Soares de Melo³⁹, o PIS tinha como base a competência residual da União, uma vez que a Constituição era silente sobre a forma que possibilitaria a concretização da participação dos empregados nos lucros da empresa. O próprio art. 10 da Lei Complementar 07/70 era claro em dispor que as obrigações das empresas eram de caráter exclusivamente fiscal, concluindo que restou claro que o PIS possuía natureza tributária, uma vez que sua instituição fundou-se na competência residual, característica esta que possibilitou sua incidência sobre o faturamento das empresas.

Outro doutrinador a desbravar tal assunto, de forma a corroborar com tal entendimento é Marcelo Guerra Martins⁴⁰, que defende o fato do PIS, mesmo passando a compor a categoria de contribuição social, nunca deixou de possuir, desde a sua criação, a natureza tributária, recepcionado pela Constituição Federal em seu art. 195, o que assegurou o caráter tributário desta contribuição social.

Reforçando tal consideração, temos o julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região⁴¹ “À luz da atual Constituição, fixou-se o posicionamento de que o PIS é contribuição com plena natureza tributária, tendo sido recepcionada a Lei Complementar nº 07/70”.

Desta forma, já conceituado o PIS, bem como clara sua classificação como uma contribuição social, possuindo natureza tributária, passaremos agora a analisar os aspectos da hipótese de incidência sobre o PIS.

2.2.2 Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária

Com base nos aspectos da hipótese de incidência tributária percorridos no item 1.3 deste estudo, temos, conforme os ensinamentos de Nilton Latorraca⁴², como aspectos

³⁹ MELO, José Eduardo Soares de, **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2003, p. 242.

⁴⁰ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 452/453.

⁴¹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO., autos nº 98.03.010020-3, 29.11.2000, DJU de 23.10.2001, p. 566, Relator Desembargador Federal Newton de Lucca.

⁴² LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário**. 14 ed, São Paulo: Editora Atlas, 1998, p. 95.

o aspecto pessoal, material, temporal e espacial, no que diz respeito à contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), passamos agora a caracterizar cada um deles.

Conforme o aspecto pessoal, temos invariavelmente em uma relação jurídico-tributária um sujeito passivo e um sujeito ativo que a compõe. No caso destas figuras, Marcelo Guerra Martins⁴³ define o sujeito ativo da relação como sendo a União Federal, cabendo à Secretaria da Receita Federal sua administração e fiscalização.

Já no tocante ao sujeito passivo de tal tributo, temos o art. 2º da Lei 9.718 de 1998⁴⁴ que considera, de uma forma geral, como contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado, que venham a auferir faturamento, além das pessoas a que lhe são equiparadas, conforme a legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

Já no tocante ao aspecto espacial da hipótese de incidência tributária, conforme demonstra Marcelo Guerra Martins⁴⁵, uma vez que o PIS se trata de um tributo de competência da União Federal, sua hipótese de incidência poderá ocorrer em qualquer local, desde que dentro do Território Nacional, devendo o mesmo ser considerado quanto ao domicílio do sujeito passivo da relação, que deverá encontrar-se no Território Nacional.

Quanto ao aspecto temporal, o mesmo, conforme a própria legislação que regula a tributação relativa ao PIS, a mesma se deu de forma mensal. Desde a entrada em vigor da Lei 9.718/98⁴⁶, tal aspecto temporal tornou-se mais claro, pese que a mesma prevê que a apuração e o recolhimento dos valores devidos serão realizadas mensalmente.

Já no tocante ao aspecto material da hipótese de incidência do PIS, este é o ponto mais controverso de nosso estudo, uma vez que no momento de sua criação, era prevista a incidência do tributo sobre o faturamento dos contribuintes, conforme expresso na Lei Complementar nº 07 de 1970⁴⁷, porém, com o posterior advento da Lei nº 9.718 de 1998,

⁴³ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 472/473.

⁴⁴ Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. DOU de 28.11.98.

⁴⁵ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 473/474.

⁴⁶ Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. DOU de 28.11.98.

⁴⁷ Lei Complementar 07 de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. DOU de 08.09.70.

tal incidência se deu sobre o total de receitas auferidas pelas empresas, entendendo ser este total a receita bruta das empresas, equívoco que gerou uma série de discussões jurídicas e conceituais acerca do tema, que será melhor tratado no capítulo 3 deste estudo.

2.3 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Da mesma forma como fizemos para o PIS, agora realizaremos análise para a COFINS, após comentários acerca de sua origem em nosso ordenamento jurídico, passaremos a analisar sua natureza jurídica, bem como, todos os aspectos das hipóteses de incidência tributária e demais aspectos relevantes para a conceituação deste tributo.

2.3.1 Natureza Jurídica

Com relação ao estudo da COFINS, instituída pela Lei Complementar n° 70 de 1991⁴⁸, conforme o entendimento de Luiz Celso de Barros⁴⁹, a mesma fora instituída para custear, exclusivamente as despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, em cuja essência haveria nítida intervenção no domínio econômico, para o atendimento de tais áreas.

Considerou ainda o autor que a adoção da COFINS ocorrera por força do contido no art. 195, inciso I da Constituição Federal do Brasil⁵⁰, que estipula que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do

⁴⁸ Lei Complementar n° 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social. DOU de 31.12.1991.

⁴⁹ BARROS Luiz Celso de. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Edipro Edições Profissionais Ltda. 2008, P. 152/153.

⁵⁰ Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2005.

trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, a receita, faturamento ou o lucro.

Desta forma, conclui Luiz Celso de Barros⁵¹ que uma boa parte da doutrina sustentaria que tais contribuições como a COFINS, longe de representarem espécie tributária distinta, seriam na verdade impostos (ou taxas) com um propósito predeterminado. Assim, a COFINS se caracterizaria como uma espécie de híbrido, ora de imposto, ora de taxa, porém, todas as suas características a definiriam como uma espécie de tributo.

Desta forma, vale frisar que a COFINS tem a natureza de contribuição, conforme as leis complementares que lhes deram origem, vinculadas à Seguridade Social, e possuem características muito semelhantes ao PIS em sua base de cálculo e questões polêmicas junto aos tribunais em todo o país, correspondendo à arrecadação de aproximadamente um percentual de 3% ou 7,6% sobre o faturamento das pessoas jurídicas, dependendo do regime de tributação, cumulativo ou não-cumulativo.

Com base na Lei nº 9.718 de 1998⁵², a qual trataremos mais adiante, o regime cumulativo do PIS e da COFINS prevê alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente, sobre as receitas auferidas mensalmente, enquanto que o regime não-cumulativo determina alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente sobre as receitas que compõem o faturamento das empresas, dando a possibilidade de deduzir da base de cálculo algumas despesas contraídas pela empresa, citadas na Lei nº 10.637⁵³.

Tal lei esta que decretou a entrada em vigor do regime não-cumulativo para o PIS, bem como a Lei nº 10.833 de 2003⁵⁴ o fez para a COFINS, além de unificar as bases de cálculos de ambos os tributos, se tais despesas alcançarem valores maiores que as receitas tributadas constituem um crédito para com a Receita Federal, que poderá ser utilizado em

⁵¹ BARROS Luiz Celso de. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Edipro Edições Profissionais Ltda. 2008, p. 152 e 153.

⁵² Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. DOU de 28.11.98.

⁵³ Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. DOU de 31.12.02

⁵⁴ Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. DOU de 30.12.03.

período determinado de tempo, do contrário, tais montantes poderão sofrer preclusão ou decadência, passando a se tornar inválidos para qualquer compensação no futuro.

Assim, da mesma forma que o PIS, a COFINS possui a natureza tributária, se diferenciando apenas por se caracterizar por uma contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, porém, basicamente com as mesmas características, legislação e base de cálculo.

2.3.2 Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária

A COFINS, apesar de criada em momento distinto e legislação distinta com relação ao PIS, sempre possuiu uma semelhança muito grande no que diz respeito aos seus principais aspectos e regras. Porém, desde a entrada em vigor da Lei 9.718/98, conforme esclarece a autora Elidie Bifano⁵⁵, lei esta que uniformizou, segundo a autora, as regras aplicáveis ao PIS e a COFINS, devidos pelas pessoas jurídicas, equiparação esta que fora expressamente mantida até os dias de hoje.

Desta forma, no que tange aos aspectos da hipótese de incidência tributária para a COFINS, as considerações são as mesmas que as realizadas para o PIS, assim, conforme análise de Marcelo Guerra Martins⁵⁶ quanto ao aspecto pessoal, temos como sujeito ativo a União Federal, e, apesar de que a destinação de sua arrecadação ser a Seguridade Social, o órgão competente para a sua fiscalização e arrecadação é a Receita Federal do Brasil, enquanto que o seu sujeito passivo, assim como para o PIS são as pessoas jurídicas que auferirem faturamento, este equiparado à receita bruta (dilema o qual trataremos no capítulo 3 deste estudo).

No tocante aos aspectos espaciais e temporais, estes são os mesmos já tratados para o PIS, conforme destaca o autor citado acima. No tocante ao aspecto espacial, por também se tratar de um tributo federal, sua hipótese de incidência pode ocorrer em

⁵⁵ BIFANO, Elidie Palma. **Tributação das Empresas**. São Paulo:Quartier Latin, 2006, p. 347.

⁵⁶ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. pp. 446/448.

qualquer localidade, desde que dentro do Território Nacional, por sua vez, quanto ao aspecto temporal, assim como no caso do PIS, sua apuração e arrecadação é feita de forma mensal, desde a sua criação até os dias atuais.

No tocante ao aspecto material, conforme já havíamos descrito para o PIS, também para a COFINS tal assunto é revestido de muita polêmica, uma vez que, conforme preceitua Elidie Bifano⁵⁷, a mesma incide sobre o faturamento, que, desde a entrada em vigor da Lei nº 9.718/98, passou a ser considerado como o total de receitas auferidas pelas empresas, chamado de receita bruta, incorrendo em uma série de discussões judiciais quanto à sua validade, questão esta que passaremos agora a discorrer sob os aspectos jurídicos, contábeis e históricos, bem como uma análise acerca do posicionamento do STF sobre a causa em questão.

⁵⁷ BIFANO, Elidie Palma. **Tributação das Empresas**. São Paulo:Quartier Latin, 2006, p. 347.

3 A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Uma das questões mais controversas no tocante à base de cálculo do PIS e da COFINS, desde a entrada em vigor da Lei nº 9.718/98, é a confusão estabelecida quanto aos conceitos de receita bruta, receita tributável e faturamento. Apesar de se caracterizarem por institutos diversos, seus conceitos foram considerados como equivalentes na tributação do PIS e da COFINS, de forma a prejudicar os contribuintes de tais tributos.

Já no tocante à base de cálculo de tributos, temos os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁵⁸:

“É a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento isento no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente tem a virtude de confirmar, informar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, informar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”

A questão acerca deste tratamento, bem como o entendimento dos conceitos destes institutos, entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto ao caso e demais considerações acerca do caso trataremos a partir de agora de forma mais detalhada.

3.1 A Vigência da Lei nº 9.718 de 1998

Ao entrar em vigor, em 1998, alterando a Medida Provisória nº 1.212 de 1995, para suprir a lacuna deixada pela declaração de inconstitucionalidade dos decretos nº

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p. 327/328.

2.445 e nº 2.449, ambos de 1988, a Lei nº 9.718, implementou uma série de mudanças no tocante ao cálculo de PIS e COFINS no regime cumulativo⁵⁹.

Acerca da entrada em vigor desta lei, temos José Antônio Minatel⁶⁰, que esclarece em sua obra que:

“Mesmo resultante do projeto de conversão da Medida Provisória nº 1.724/98, pode ser considerada o primeiro veículo com pretensão de integrar definitivamente o ordenamento jurídico, o qual catalogou expressamente receita como materialidade a ser alcançada pela regra de tributação, constituindo-se em marco significativo para determinar o ciclo de vigência da legislação anterior focada unicamente no faturamento das empresas, como previsto pelo constituinte originário”.

Entre outras alterações, a nova lei trouxe a majoração da alíquota da COFINS, que antes era de 2% sobre o faturamento, transformando-se em 3% sobre a receita bruta, conforme art. 8º da Lei nº 9.718/98, o qual elevou a alíquota da COFINS de 2% para 3%.

Alteração esta, que para muitos passou quase que despercebida frente à mudança trazida pelo art. 3º desta lei, considerada inconstitucional em julgados proferidos pelo STF, porém, na época, não fora considerada unânime, conforme veremos no item 3.4 deste estudo.

Porém, sem sombra de dúvida, a principal e mais polêmica das alterações trazidas pelo texto da Lei nº 9.718/98, conforme preceitua José Wilson Ferreira Sobrinho⁶¹ seria quanto ao alargamento da base de cálculo destas contribuições, uma vez que a mesma tornou mais amplo o conceito de receita tributável e faturamento, conforme o disposto em seu art. 3º, § 1º⁶², o qual dispõe que o faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

⁵⁹ HIGUSHI, Hiromi; Higushi, Fábio Hiroshi; Higushi, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. 33 ed. São Paulo: IR Publicações LTDA., 2008, p. 912.

⁶⁰ MINATEL, José Antônio, **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**, São Paulo: MP Editora, 2005, p. 154.

⁶¹ SOBRINHO, José Wilson Ferreira, **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2001, p. 167.

⁶² Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. DOU de 28.11.98.

No referido artigo, temos que a base de cálculo para ambos os tributos seria, conforme cita Elidie Bifano⁶³ a receita bruta da pessoa jurídica, sendo esta compreendida como o total de receitas auferidas pela mesma, independentemente de sua atividade ou classificação contábil, mais adiante, na própria Lei nº 9.718/98, vislumbramos a possibilidade de exclusão apenas deste montante a ser tributado as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, o montante relativo ao IPI e ICMS, além das reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos.

Tal alteração, muito criticada por autores como José Eduardo Soares de Melo⁶⁴, por não entender que a totalidade das receitas auferidas possa vir a ser comparada com faturamento, ou receita bruta, e sequer possa ser integralmente tributada pelo PIS e pela COFINS, provocou inúmeras discussões nas mais variadas esferas judiciais, pois segundo o entendimento da grande maioria o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718 de 1998 seria inconstitucional, uma vez que iria de encontro com o disposto no art. 195 da Constituição Federal, que previa que a base de cálculo das contribuições sociais deveria ter base no faturamento da empresa, folha de salários ou lucro.

Tal episódio levantou uma questão de fundamental importância no Direito Tributário, a caracterização dos conceitos de receita e faturamento, pois, ao contrário do que dispõem as Leis Complementares que instituíram tais contribuições, em seu art. 3º, a Lei nº 9.718 deixa a entender que faturamento seria a mesma coisa de receita bruta, que por sua vez, seria a mesma coisa do total de receitas auferidas pela empresa, analogia esta que não merece prosperar, conforme entendimento de José Wilson Ferreira Sobrinho⁶⁵.

José Wilson defende que, se adotarmos o conceito de faturamento desenvolvido no campo do direito comercial, a receita bruta se trata de gênero, enquanto que o faturamento se trata de espécie, desta forma, não merece prosperar o entendimento dado pela legislação em destaque, que confere à receita bruta o resultado de qualquer comercialização ou qualquer venda, seja ela de bens móveis, imóveis. A problemática que

⁶³ BIFANO, Elidie Palma. **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 347.

⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares de, **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2003, pp 172/176.

⁶⁵ SOBRINHO, José Wilson Ferreira, **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2001, p. 168.

envolve os conceitos acima destacados será tratada de forma mais detalhada no item 3.2 deste estudo.

Expõe Misabel Derzi⁶⁶, o Supremo Tribunal Federal, acabou por equiparar o faturamento à receita bruta operacional, no que diz respeito à noção de produto de vendas de mercadorias e serviços (que a fatura espelha), conforme a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 01/DF⁶⁷.

Em seu texto, o Ministro Moreira Alves, relator da Ação Declaratória em comento deixa clara a associação do faturamento com “o conceito de receita bruta da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços”, em conformidade com a Carta Magna, mais especificamente o art. 195 da Constituição Federal à época.

Desta forma não há como tolerar a idéia de equiparar o faturamento à receita bruta não operacional ou financeira, devido ao fato da mesma não se relacionar, nem formal, nem materialmente, com a idéia de faturamento.

Continuando o raciocínio da autora destacada acima, faturamento e a receita são realidades distintas, porém, com um núcleo em comum. A receita possui espectro mais amplo, abarcando todas as entradas que importem em aumento do patrimônio da pessoa jurídica; o faturamento, a seu turno, adstringe-se à denominada receita bruta operacional, é dizer, àqueles ingressos oriundos da realização do objeto social da empresa (venda de mercadorias ou prestação de serviços). Esse foi o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal ao tratar da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98⁶⁸, tema este que trataremos mais adiante em nosso estudo.

Tal consideração demonstra a divergência de entendimento entre o legislador e o julgador, que optou por considerar inconstitucional o item específico da lei em questão.

⁶⁶ ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. pp. 231 e 232.

⁶⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADC 1-1/DF. Relator Ministro Moreira Alves, Brasília-DF, 01.12.1993, DJ de 16.06.95.

⁶⁸ MOREIRA, André Mendes. PIS/Cofins – não-incidência sobre receitas de terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 141, 2007, p.41.

Vale a pena ressaltar que, no ano de 2001, o Poder Executivo expediu a Medida Provisória nº 2.158-35⁶⁹, que, entre outras coisas, alterou o disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718 de 1998, de forma a incluir novas receitas no rol de receitas excluídas da totalidade de receitas auferidas pelas empresas, tornando-as isentas para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Dentre tais receitas, podemos destacar, conforme expresso em seu art. 14, as receitas provenientes dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista, da exportação de mercadorias para o exterior, dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisa, entre outras.

Note-se que as mudanças impostas à Lei nº 9.718 de 1998 são relativas à inclusão de novas receitas como isentas à tributação do PIS e da COFINS, mas de maneira alguma se menciona a questão do equívoco na analogia feita entre os institutos do faturamento, receita bruta e o total de receitas auferidas pelas empresas.

Diante do dilema apresentado neste capítulo, trazido pela entrada em vigor da Lei nº 9.718/98, passemos agora a analisar os conceitos dos institutos do faturamento e receita bruta, primordiais para a questão da tributação do PIS e da COFINS.

3.2 Diferenças Conceituais entre Faturamento e Receita Bruta

Uma vez que o texto legal também menciona a classificação contábil como um dos parâmetros, além do fato de que a contabilidade seria mais um instituto que conceitua e opera com os conceitos aqui tratados, passaremos agora a analisar, tanto sob ótica contábil quanto sob a ótica jurídica, os institutos da receita e do faturamento frente ao entendimento jurídico, acima discorrido.

⁶⁹ Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. DOU de 27.08.01.

3.2.1 Diferenças na Concepção Contábil

Analisando os institutos tema deste estudo, através dos ensinamentos contábeis, podemos ver que o entendimento se torna muito similar, com base no ensinado por alguns dos grandes doutrinadores da ciência contábil, que possuem muito bem fixado os conceitos que envolvem os componentes de uma demonstração financeira, entre eles as receitas.

Na concepção de José Luiz Bulhões Pedreira⁷⁰, receita poderia ser caracterizada como a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado. Conforme o autor, o recebimento destas receitas ocorreria mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreenderia a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém este valor, juntamente com o respectivo direito patrimonial.

Conclui o autor, em sua definição, que o processo do recebimento de receita consistiria na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, o qual deve possuir valor financeiro.

Mais adiante em sua obra, José Luiz Bulhões Pedreira⁷¹ classifica as receitas de uma companhia em três modalidades, as que possuem origem no exercício da função empresarial, nas que tenham origem nas demais fontes de resultado da sociedade empresária e as classificadas como recuperação de custos.

Na primeira modalidade, estão enquadradas as receitas que tenham como origem a venda ou comercialização de um bem ou mercadoria produzido pela sociedade, ou até uma prestação de serviço, se esta for a atividade fim da empresa em questão. Tal classificação pode ser equiparada ao conceito jurídico de faturamento, conforme disposto no

⁷⁰ PEDREIRA, José Luiz Bulhões, **Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia**, 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1989, p. 456.

⁷¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões, **Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia**, 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1989 p. 457.

item 5.1 deste estudo, o que mais uma vez comprova que o faturamento nada mais é do que uma parcela do que podemos considerar como receita.

Já as demais receitas, originadas nas demais fontes de resultado da empresa o autor classifica receitas como as de natureza financeira, como juros e distribuição de dividendos ou Juros sobre o Capital Próprio (JCP), bem como as receitas oriundas de venda de bens pertencentes ao ativo da empresa e receitas originadas de serviços que não se caracterizam como atividade fim da empresa.

Finalmente, as recuperações de custos, são conceituadas pelo autor como o valor financeiro recebido pela sociedade empresária, juntamente com sua propriedade, em reposição, no patrimônio, de valor que anteriormente havia perdido como um custo. Meramente para efeito ilustrativo, o autor conceitua custo como um sacrifício, privação ou perda de valor financeiro sofrido pela pessoa como meio ou requisito de alcançar um objetivo.

Conclui, portanto, o autor José Luiz Bulhões Pedreira⁷², que a quantidade total de valor financeiro adquirido pela sociedade como receita é designada “receita bruta”, já o valor que remanesce depois de deduzidos os sacrifícios financeiros, tais como as vendas canceladas do período e tributos que incidem sobre a venda ou prestação de serviço (PIS, COFINS, IPI, ICMS), é considerado como receita líquida, que após o desconto do custo e do total de despesas do exercício em questão é apurado o lucro ou prejuízo contábil do exercício.

Outros autores que discorrem acerca do conceito e natureza de receita são Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda⁷³ que consideram receita como não só um aumento de lucro, um ingresso, mas também um produto da empresa, originado nas atividades produtoras de riqueza das empresas.

Tal concepção, da mesma forma, traz um conceito bastante amplo de receita, bem como o de receita bruta, uma vez que, de certa forma, a contabilidade e o direito devem andar interligados em seus conceitos, uma vez que os princípios contábeis e as nomenclaturas de seus institutos não podem ferir os preceitos legais de nossa sociedade.

⁷² PEDREIRA, José Luiz Bulhões, **Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia**, 1 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1989 p. 459.

⁷³ HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van, **Teoria da Contabilidade**, 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999, p. 225.

Ao analisar as próprias normas e procedimentos contábeis, podemos destacar a NPC (Normas e Procedimentos Contábeis) nº 14, pronunciamento realizado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, de 18 de janeiro de 2001⁷⁴.

Vale frisar que tais pronunciamentos são uma das principais fontes de consulta e aprendizado para a realização de auditorias contábeis, tornando-se preceitos fundamentais dentro da contabilidade brasileira.

Neste pronunciamento temos nos itens 4 e 5 a definição contábil adotada pelo órgão, referente ao conceito de receita, bem como a natureza das entradas consideradas como receita, conforme transcrito abaixo:

4. Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou cotistas.

5. Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações por conta própria. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e que não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa. As importâncias cobradas em favor de terceiros (o outorgante) não constituem receita. Nesse caso, a receita é, se houver, o valor da comissão pelos serviços prestados.

⁷⁴ Normas e Procedimentos de Contabilidade nº 14, 18 de janeiro de 2001. Este Pronunciamento fornece critérios para identificar receitas e despesas e determina as regras de classificação e contabilização dessas receitas e despesas. Brasília, 2001.

Desta forma, podemos notar o caráter abrangente que o conceito contábil de receita possui, se caracterizando como a entrada bruta de benefícios econômicos em uma determinada empresa, durante uma época, ou exercício específico, limitando-se apenas a não englobar importâncias cobradas por conta de terceiros ou em favor dos mesmos, ou seja, que não é propriedade da sociedade por direito, mesmo entendimento defendido por José Luiz Bulhões Pedreira, que defende a necessidade da sociedade possuir a propriedade sobre aquele ingresso, conforme já citado neste estudo.

Porém, o Pronunciamento nº 14 do IBRACON em questão vai além, e classifica as possíveis receitas em quatro modalidades, conforme disposto em seu item nove⁷⁵, transcrito logo abaixo:

9. As receitas podem ser classificadas ou denominadas como segue:

- a. Receita operacional -corresponde ao evento econômico relacionado com a atividade ou atividades principais da empresa independentemente da sua frequência. Neste contexto, conseqüentemente, o conceito de receita é de elemento "bruto", e não "líquido", correspondendo em última análise ao valor pelo qual a empresa procura se ressarcir dos custos e despesas e auferir lucro.
- b. Receita não operacional -corresponde aos eventos econômicos aditivos ao patrimônio líquido, não associados com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua frequência. O conceito de receita não operacional é de elemento líquido, ou seja, ela é considerada pelo líquido dos correspondentes custos. Como casos comuns desse tipo de receita temos os ganhos de capital, correspondentes a transações com imobilizados ou com investimentos de natureza permanente, desde que não relacionadas com a atividade principal da empresa.
- c. Ganho - corresponde ao evento econômico, aditivo ao patrimônio líquido, não associado com atividades relacionadas com a cessão ou empréstimo ou aluguel de bens ou direitos.
- d. Receita (ou lucro) extraordinária (o) -é o evento econômico, aditivo ao patrimônio líquido, que não resulta das operações típicas da empresa no período contábil, sendo, conseqüentemente, de natureza inusitada e apresentando alto grau de anormalidade. O conceito de receita (ou lucro) extraordinária (o) também é de elemento líquido, excluindo também a correspondente parcela de impostos aplicáveis.

⁷⁵ Normas e Procedimentos de Contabilidade nº 14, 18 de janeiro de 2001. Este Pronunciamento fornece critérios para identificar receitas e despesas e determina as regras de classificação e contabilização dessas receitas e despesas. Brasília, 2001.

Podemos notar a distinção estabelecida pelo Pronunciamento, com uma atenção especial ao conceito de receita operacional, que se assemelharia muito ao conceito jurídico de faturamento, conforme já mencionado neste capítulo, o que nos leva a concluir que os conceitos de receita, propriamente dita são muito semelhantes tanto sob o ponto de vista jurídico quanto no ponto de vista contábil.

Da mesma forma temos os conceitos de faturamento e receita operacional, muito semelhantes entre si, e isso se deve ao fato da contabilidade também se apoiar na chamada “Lei das SA’s”, a Lei nº 6.404/76⁷⁶ até a entrada em vigor da Lei nº 11.638/07⁷⁷ em vigor até os dias de hoje, que preservou os conceitos destes institutos.

Tais leis possuem conceitos jurídicos para seus institutos, o que ajuda a explicar a semelhança nos conceitos jurídicos e contábeis que envolvem a receita, receita bruta e o faturamento, de forma a deixar claro, também sob a ótica do entendimento contábil que não podemos comparar a receita bruta ou o total de receitas auferidas por uma empresa ou companhia, com o faturamento, uma vez que este é, de fato, apenas uma parcela das receitas que integram o balanço de uma companhia.

Uma vez que a conceituação na esfera contábil se espelha na conceituação jurídica, passamos agora a discorrer sobre as diferenças entre tais institutos na concepção jurídica, de forma a tentar demonstrar com maior riqueza de detalhes a diferenciação conceitual de tais institutos e melhor evidenciar a questão abordada neste estudo.

3.2.2 Diferenças na Concepção Jurídica

⁷⁶ Lei 6.404 de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. DOU de 17.12.76.

⁷⁷ Lei 11.638 de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. DOU de 28.12.07.

Passando a analisar os conceitos jurídicos de faturamento e receita, podemos perceber que os mesmos podem, em alguns casos, coincidir, mas possuem características próprias e que deixam a nítida sensação que se tratam de institutos distintos.

Conforme entendimento de José Antônio Minatel⁷⁸, ainda que haja convergência das diferentes linguagens para a elucidação de um sentido comum, não vislumbramos no direito positivo brasileiro regra específica com o deliberado propósito de explicitar o conteúdo da realidade contida por trás da denominação de receita.

Ainda sem adentrar diretamente no conceito de receita, temos o entendimento do autor citado no parágrafo anterior, no sentido de considerar que receita seria conceito jurídico, pelo fato de estar inserida no texto da Constituição Federal Brasileira com o objetivo de circunscrever específica realidade que suporte tributo, pressuposta e do conhecimento do legislador constituinte, além de que a materialidade traduzida no conceito de receita é originada de negócios jurídicos, logo, negócios tutelados pelo Direito.

Com a finalidade de corroborar com o seu raciocínio, o autor citou Marco Aurélio Greco⁷⁹, que afirma ser a receita um conceito “jurídico-substancial”, “no sentido de abarcar ingressos com dupla qualificação, pelo viés da causa jurídica e também pelo reflexo patrimonial, alusão que evidencia a necessidade de se trabalhar com todos os critérios que permitem identificar o real evento selecionado pelo constituinte, de forma a se caracterizar como insuficiente isolar só a roupagem jurídica, como também impróprio desconsiderá-la para priorizar o efeito econômico particularizado”.

Diante do histórico da legislação acerca do PIS e da COFINS, o faturamento de uma empresa pode ser vinculado estritamente à sua atividade fim, seu objeto social, se caracterizando como a receita bruta da venda de mercadorias e serviços, se tratamos de uma empresa mercantil, seu faturamento decorrerá da venda de suas mercadorias, se tratamos de uma empresa prestadora de serviços, seu faturamento decorrerá das operações com a prestação de seus serviços, no caso das demais, conforme nos ensina Nicolau Konkel Junior⁸⁰.

⁷⁸ MINATEL, José Antônio, **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**, São Paulo: MP Editora, 2005, ps. 90 a 92.

⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio, Cofins na Lei nº 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n 50, 1999, p. 131.

⁸⁰ KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais: Doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin. 2005, p. 327.

De imediato notamos, com base na Lei n° 9.718 de 1998, que tal conceito já resta prejudicado, sendo expandido radicalmente, sem legitimação em texto constitucional.

Já o conceito de receita é um pouco mais amplo que o de faturamento, de forma a prever que a receita seria qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um destes eventos⁸¹:

Logo, podemos notar que até vislumbramos a possibilidade de encontrar casos em que os dois institutos se equivalem, mas, em regra geral, a receita se mostra um conceito muito mais amplo que o faturamento, uma vez que a mesma não se limita apenas ao ingresso em contraprestação à venda de mercadorias ou prestação de serviços de qualquer natureza. Podemos entender então que o faturamento é uma espécie de receita, de forma a se caracterizar por uma parte dos ingressos que abrangem as propriedades de receita. No tocante a este assunto, temos o entendimento de Hiromi Higuchi⁸²:

“A redação dos arts. 2° e 3° da Lei n° 9.718, de 1998, foi mais infeliz que a da Constituição ao dispor que a base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS é o faturamento que corresponde à receita bruta e que entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Isso é chocante por contrariar a legislação do imposto de renda, a legislação societária da Lei n° 6.404/76 e a doutrina contábil da receita bruta”.

Podemos perceber tal incoerência ao analisar o disposto no art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999⁸³:

⁸¹ MINATEL, José Antônio, **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**, São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124.

⁸² HIGUSHI, Hiromi; HIGUSHI, Fábio Hiroshi; HIGUSHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. 33 ed. São Paulo: IR Publicações LTDA., 2008, p. 856.

⁸³ Decreto n° 3.000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DOU de 17.06.99.

“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.”

Com base no disposto acima, podemos perceber a diferença mencionada pelo autor, entre tais institutos, sob a ótica contábil e jurídica.

Diante destas características apresentadas, passaremos agora ao estudo da discussão acerca da afronta ao art. 110 do CTN, bem como a origem desta discussão, a entrada em vigor da Lei nº 9.718 de 1998, posteriormente analisaremos jurisprudências relativas à inconstitucionalidade do art. 3º da Lei 9.718, de forma a apresentar, inicialmente, o julgado do Recurso Extraordinário nº 346.084-6 pelo Supremo Tribunal Federal, que serviu como precursor de uma grande discussão dentro do próprio STF, no que tange à base de cálculo de PIS e COFINS trazida pela Lei nº 9.718/98.

3.3 Os Limites Impostos pelo art. 110 do CTN

Anterior à entrada em vigor da Lei nº 9.718, em 1998, o Código Tributário Nacional⁸⁴ foi criado com o intuito de, conforme seu art. 1º, regular, o sistema tributário nacional e estabelecer as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Em seu artigo 110, o Código Tributário Nacional dispõe claramente que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁸⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. DOU de 27.10.66, retificado no DOU de 31.10.66.

Acontece que, conforme o art. 3º da Lei 9.718/98⁸⁵, o faturamento, que era compreendido como a base de cálculo para os tributos PIS e COFINS, se corresponderia à receita bruta auferida pela pessoa jurídica, e que tal receita bruta seria entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada para tais receitas.

Tal imposição trazida pelo texto legal, conforme os conceitos de receita, receita bruta e faturamento trazidos no item anterior, se traduz em uma grave afronta ao texto do Código Tributário nacional, uma vez que interfere diretamente nos conceitos e institutos do Direito Privado, se tornando assim, uma afronta ao bom direito, traduzindo um abuso por parte do legislador com o intuito de onerar ainda mais a capacidade tributária das pessoas jurídicas em geral.

Tal entendimento é baseado na obra de Adolpho Bergamini⁸⁶, que considera o caso em tela como uma flagrante violação ao art. 110 do CTN, uma vez que a Lei nº 9.718/98 modificou o sentido e alcance de instituto de Direito Privado.

Uma vez que o instituto de faturamento já possui conceituação bem definida nos aspectos contábeis e fiscais, conforme trazido no item 2.3.1, bem como os conceitos de receita bruta e receita como um todo, não há o que se confundir entre os mesmos, sendo expressamente vedada à legislação tributária, portanto, alterar tais conceitos, de forma a considerá-los a mesma coisa quando na verdade não são, o que acarretou, ainda conforme ensinamentos de Adolpho Bergamini⁸⁷, várias batalhas entre o Fisco e os contribuintes, batalhas estas que chegaram ao Plenário do Supremo Tribunal Federal, resultando no julgamento do Recurso Extraordinário 346.084.

Tal julgamento, conforme veremos mais adiante em nosso estudo, por maioria de votos, na inconstitucionalidade da alteração trazida pelo art. 3º da Lei 9.718 de 1998, sobre a qual passaremos agora a discorrer em nosso estudo.

⁸⁵ BRASIL. Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. DOU de 28.11.1998.

⁸⁶ BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS na Teoria e na Prática**, São Paulo, MP editora, 2009, pp. 67/68.

⁸⁷ BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS na Teoria e na Prática**, São Paulo, MP editora, 2009, p. 68.

3.4 A inconstitucionalidade da base de cálculo estabelecida na Lei 9.718/98

Um marco na discussão acerca da base de cálculo de PIS e COFINS, envolvendo os conceitos de receita bruta e faturamento, se originou no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084-6 do Estado do Paraná⁸⁸, que teve como relator o ilustríssimo Ministro Ilmar Galvão, recurso este que se originou de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal, que concluiu pela legitimidade da ampliação da base de cálculo da COFINS.

No entendimento esposado pelo ilustre relator, no julgado em questão, o faturamento seria caracterizado como o rendimento decorrente das operações de vendas de mercadorias e serviços. Assim, contrariando o disposto no art. 3º da Lei nº 9.718 de 1998, não compreenderia “toda e qualquer receita”, tais receitas como aplicações financeiras, dividendos, royalties, aluguéis, indenizações, etc. Entendeu que por mais que fosse possível a alteração realizada pela lei, a mesma deveria ocorrer através de Lei Complementar, conforme regula o § 4º do art. 195 da Constituição Federal de 1988.

Podemos notar tal entendimento no trecho retirado do voto proferido pelo relator⁸⁹:

“Vale dizer que se está diante de diploma normativo cujo § 1º do art. 3º veio à luz sob o signo da inconstitucionalidade parcial, ao fazer compreender no conceito de receita bruta do contribuinte entradas outras diversas do produto da venda de mercadorias e serviços, instituindo, por consequência, nova fonte destinada a garantir a manutenção da seguridade social, o que somente por lei complementar poderia ser feito validamente, como previsto no § 4º do referido art. 195 da Carta”

⁸⁸ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Tribunal Pleno. 346.084-6/PR. Ementa: CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – Artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília. DF. 09 de novembro de 2005. DJ de 01.09.06. p. 19.

⁸⁹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Op. Cit. p. 13.

Tal decisão fora proferida pelo Ministro Relator, o Ministro Ilmar Galvão, posteriormente, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista ao processo em questão, de forma a evidenciar seu entendimento através de seu voto, que, exposto de forma resumida, consubstanciou-se no sentido de conhecer do recurso, porém, negar provimento, baseando-se no entendimento de que não seria condição indispensável que o conceito de faturamento, para fins fiscais, seja o mesmo conceito técnico-contábil.

Assim, porquanto já entendido como equivalentes, para fins fiscais, os termos “receita bruta” e “faturamento”, não haveria o que se falar em inconstitucionalidade. Tal entendimento foi acompanhado pelo Ministro Maurício Corrêa.

Após a manifestação dos Ministros Gilmar Mendes e Maurício Corrêa, pediu vistas ao processo o Ministro Cezar Peluso, que manifestou entendimento de que a fatura sempre representou a compra e venda mercantil. O mesmo defendeu que faturamento seria caracterizado como as vendas realizadas pela empresa e relacionadas à sua atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, como consta hoje do art. 966 do Código Civil. Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas.

Quanto ao Ministro Marco Aurélio, este entende como receita bruta ou faturamento “o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa”, conforme voto proferido no Recurso Extraordinário em questão.

Outro Ministro que emitiu opinião quanto ao assunto foi o Ministro Celso de Mello, que defendeu que faturamento é o fruto da venda de mercadorias e serviços, conforme LC 70/91. Ilustrou que entendê-lo tal como pretende a Lei 9.718/98 acarreta inversão da hierarquia normativa em detrimento da rigidez constitucional e lesão irreparável ao princípio da segurança jurídica, corolário do Estado de Direito. Ainda, uma vez que pela EC 20/98 o art 195 da CF/88 previu a tributação sobre “a receita ou o faturamento”, sendo que essa conjunção tem função disjuntiva e não conjuntiva haja vista o uso dos demonstrativos “a receita” e “o faturamento”. Em conclusão, o Ministro acompanha o Min. Cezar Peluso, corroborando com o entendimento pelo provimento ao Recurso Extraordinário.

Finalmente, após a exposição de vários Ministros, o Tribunal, por unanimidade, optou por conhecer do recurso extraordinário, e, por maioria, dar-lhe provimento em parte, no sentido de declarar a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, de forma a defender o entendimento de que receita bruta é diferente de faturamento. Portanto, a base de cálculo de PIS e COFINS seria sobre o faturamento, este entendido como os rendimentos decorrentes das operações de vendas de mercadorias e serviços.

Outro julgado do Supremo Tribunal Federal no tocante ao tema deste estudo, foi o que julgou o Recurso Extraordinário nº 390.840-5/MG⁹⁰, relatado pelo ilustre Ministro Marco Aurélio, que conheceu do presente recurso, e considerou, de forma resumida, que apesar de não vislumbrar a necessidade da alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS, ser realizada através de Lei Complementar, considerou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, de forma a declarar em seu voto:

“O passo demonstrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil”.

Em voto-vista, o senhor Ministro Gilmar Mendes proferiu seu entendimento, em prol de considerar constitucional o alargamento da base do PIS e da COFINS, sob a ótica de quatro argumentos básicos, conforme o texto da decisão acerca do recurso extraordinário em questão.

O primeiro deles, atenta para o fato da Lei Complementar nº 70/91 já atentar contra o conceito de faturamento, principalmente, no que diz respeito à aceção

⁹⁰ Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário 390.840-5/MG. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – Artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. Relator: Min.Marco Aurélio. Brasília. 09 de novembro de 2005. DJ de 15.08.06, p. 25.

comercialista que se refere, grosso modo, a operações de venda de mercadorias já concluídas e registradas em fatura. Continua seu entendimento que conforme o julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.755, o qual fora relatado pelo Ministro Carlos Velloso, em que se discutia a constitucionalidade do FINSOCIAL, teria se admitido a assimilação do conceito de receita bruta ao de faturamento.

Defendeu também o Ministro Gilmar Mendes que o conceito de faturamento assumiria foros institucionais, de forma a caber ao legislador infra-constitucional fixar-lhe os contornos, além de, por fim, que a Emenda Constitucional nº 20/98 seria apenas “expletiva”, de forma a não ser incomum, no âmbito das normas tributárias, a tipificação de condutas de modo detalhado, e, às vezes, redundante.

O entendimento demonstrado foi acompanhado pelo Ministro Maurício Corrêa, que, antecipando seu voto, considerou constitucional a majoração.

Após o voto de outros Ministros do Supremo Tribunal Federal, e de calorosos debates quanto ao tema, o Tribunal decidiu de forma unânime, conhecer do Recurso Extraordinário, e, por maioria, dar-lhe provimento em parte, no sentido de declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, vencidos parcialmente os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que defendiam também a declaração de inconstitucionalidade do art. 8º da mesma lei, e ainda, os Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes, e o Presidente na época, o Ministro Nelson Jobim, que defendiam o não provimento ao recurso em questão, em sessão realizada em novembro de 2005.

As decisões supracitadas evidenciam a polêmica do assunto tratado nesta obra, uma vez que até a presente data os Ministros do Supremo Tribunal Federal possuem entendimentos divergentes quanto ao tema, porém, o entendimento da maioria vai no sentido de considerar inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718 de 1998, por estender o leque de receitas tributáveis na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Assim, podemos extrair que o entendimento predominante do Supremo Tribunal Federal admite a equiparação dos conceitos de receita bruta operacional e faturamento, assim, não há o que se falar em estender a tributação para todas as receitas ou entradas de capital auferidas pelos contribuintes. Vale ressaltar que as decisões acima

mencionadas foram proferidas em controle difuso de constitucionalidade, o que não expande seus efeitos a todos os contribuintes.

Tal entendimento criou um precedente que servira de base para uma série de ações na esfera administrativa e judicial, no sentido das empresas não mais tributarem receitas financeiras ou não operacionais para fins de PIS e COFINS, dando origem a uma série de julgados que se ampararam na decisão deste Recurso Extraordinário, inclusive de outros colegiados, como o Superior Tribunal de Justiça, um exemplo destes processos seria o julgado acerca do Recurso Especial nº 1.028.724/CE⁹¹, que adotou em sua decisão, o entendimento declarado pelo STF nos julgados acima demonstrados.

Entendeu o relator, Ministro Teori Albino Zavascki, que as decisões proferidas em plenário do STF não poderiam ser, de maneira alguma, desconsideradas, por mais que fossem tomadas através do controle difuso de constitucionalidade. Defendeu que tais decisões possuem incontestável e natural vocação expansiva com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive o STJ, conforme o art. 481, § único do Código de Processo Civil⁹², que assim dispõe:

“Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão”.

Defendeu o relator que afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, seria ilegítima sua aplicação, de forma a considerar que o conceito de faturamento

⁹¹ Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Resp 1.028.724/CE. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONCEITO DE RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI 9.718/98. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. SUCESSIVOS REGIMES DE COMPENSAÇÃO. TAXA SELIC. LEGALIDADE. 1. Não podem ser desconsideradas as decisões do Plenário do STF que reconhecem constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de diploma normativo. Mesmo quando tomadas em controle difuso, são decisões de incontestável e natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive o STJ (CPC, art. 481, § único: "Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão"), e, no caso das decisões que reconhecem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, com força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias, que se tornam inexigíveis (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05). 2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 09.11.2005, apreciando recursos extraordinários (RE 346084/PR, RE 357950/RS, RE 358273/RS e RE 390840/MG), considerou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 ("§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas"), e reconheceu a constitucionalidade do art. 8º, caput, do mesmo diploma legal, que prevê a majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%. Relator Min. Teori Albino Zavascki. Brasília, 06 de maio de 2008. DJde 10.12.07.

⁹² Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. DOU de 17.01.73.

seria equivalente ao de receita bruta de venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, de forma a reiterar a jurisprudência do STF, conforme já demonstramos. Terminou por negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional, em prol de manter o entendimento firmado pelo STF, através dos julgados acima mencionados.

O entendimento firmado neste julgado se repete por uma série de julgados no STJ, que simplesmente reiteram o entendimento demonstrado acima, o que destaca ainda mais a relevância do estudo dos acórdãos proferidos pelo STF supracitados para vislumbrarmos o entendimento dos tribunais pátrios quanto ao tema central de nosso estudo.

Outro julgado interessante, ocorrido atualmente, mais precisamente em agosto de 2009, foi o do Recurso Extraordinário nº 400.479/RJ⁹³, relatado no informativo nº 556⁹⁴. No caso em questão a parte se tratava de uma seguradora, a qual defendia, com base na declaração de inconstitucionalidade trazida pelo RE 346.084/PR, que uma vez que não possuíam diretamente receitas vinculadas a venda de mercadorias e serviços de qualquer natureza, as empresas seguradoras seriam isentas da contribuição ao PIS e à COFINS.

Após deliberar sobre o assunto, os Ministros, através do relator, Min. Cezar Peluso, chegariam à conclusão que, o conceito de faturamento não se misturaria com o de receita bruta ou o total de receitas auferidas pelas empresas seguradoras, porém, observou que, ao elaborar suas demonstrações de resultado, as instituições financeiras partiriam, para chegar à conta de resultado operacional, da rubrica receitas da intermediação financeira, que seria precisamente o seu ramo de atuação principal. Do mesmo modo, as seguradoras aufeririam receitas provenientes diretamente do seu modelo de negócio, constituindo faturamento. Assim, não teria cabimento a alegação de que prêmios de seguro, porque preordenados à recomposição patrimonial do segurado em caso de sinistro, não integrariam o faturamento da seguradora.

⁹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2ª Turma. RE 400.479/RJ. Inadmissibilidade. Jurisprudência assentada Ausência de razões novas. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Nega-se provimento a agravo regimental tendente a impugnar, sem razões novas, decisão fundada em jurisprudência assente na Corte. Relator Min. Cezar Peluso. Brasília .DF. 10 de out de 2006. DJ de 06.11.06, p. 916.

⁹⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo nº 556 de 2009. RE 400.479/RJ. Relator: Ministro Cezar Peluso Brasília .DF. 10 de out de 2006. DJ de 06.11.06, p. 916.

Concluiu o relator que a proposta que submetia à Corte seria a de reconhecer que se devesse tributar tão-somente e de modo preciso aquilo que cada empresa auferisse em razão do exercício das atividades que lhe fossem próprias e típicas enquanto conferissem o seu propósito e a sua razão de ser. Dessa forma, escapariam à incidência do tributo as chamadas receitas não operacionais em geral, as receitas financeiras atípicas e outras do mesmo gênero, desde que, não constituíssem elemento principal da atividade. Não fugiriam à noção de faturamento, pois, as receitas tipicamente empresariais colhidas por bancos, seguradoras e demais empresas, que, pela peculiaridade do ramo de atuação, não se devotassem, contratual e estritamente, à venda de mercadorias ou à prestação de serviço.

Desta forma, notamos que receitas que normalmente comporiam a receita bruta das seguradoras, como receitas financeiras atípicas, além de outras que não constituíssem elemento principal da atividade destas empresas não se caracterizariam como faturamento, logo, escapando à tributação por parte do PIS e da COFINS, o que reforça ainda mais o entendimento defendido por este estudo.

Outra questão interessante ocorrida há pouco tempo foi a criação da Lei nº 11.941 de 2009⁹⁵, lei esta que através do seu art. 79 revogou o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718 de 1998.

A revogação em questão teve influência nas últimas decisões do STF, de forma a reconhecer o equívoco por parte do legislador, no tocante à consideração de que receita bruta se caracterizasse pelo total de receitas auferidas pelas empresas,

⁹⁵ Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. DOU de 28.05.09.

independentemente de sua natureza ou classificação contábil, conforme já demonstrado no item 2.3.1 deste estudo.

Porém, tal revogação ainda não resolve totalmente a questão abordada neste estudo, uma vez que, a Lei 9.718/98 ainda em vigor apresenta no seu art. 2º a clara determinação que as contribuições para o PIS e a COFINS serão calculadas com base no faturamento, enquanto que no art. 3º, temos que o faturamento em questão se caracterizaria como a receita bruta das empresas.

Tal situação ainda demonstra certa confusão por parte dos legisladores, que mantêm a equiparação destes institutos, ainda afrontando o art. 110 do CTN e incorrendo em erro ao equiparar dois institutos distintos.

Após demonstrados tais entendimentos, passaremos agora a analisar o regime não-cumulativo de PIS e COFINS, instituído em momento posterior à Lei nº 9.718/98, criado pela Lei nº 10.637 de 2002 e Lei nº 10.833 de 2003, inclusive no tocante à base de cálculo e conceitos de faturamento e receita que a compõe.

Após a discussão acerca da inconstitucionalidade tratada acima, com a entrada em vigor do regime não-cumulativo para o PIS e para a COFINS, o que ocorreu em épocas distintas, e que ocasionou, conforme veremos a seguir o sepultamento da questão acerca do faturamento e receita como bases de cálculo para o PIS e a COFINS sob tal regime.

3.5 A Emenda Constitucional nº 20/98

Antes de adentrar a questão do regime não cumulativo do PIS e da COFINS, de forma a ratificar o entendimento quanto à inconstitucionalidade da Lei 9.718 de 1998⁹⁶ é importante mencionar a Emenda Constitucional nº 20 de 1998⁹⁷ (EC nº 20/98), a qual

⁹⁶ Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. DOU de 28.11.98

⁹⁷ Emenda Constitucional nº 20 de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. DOU de 16.12.98.

ampliou a previsão constitucional para a base de incidência das contribuições sociais para as empresas, e forma a incluir a receita como possível base.

Tal modificação se revelou uma tentativa de dar respaldo constitucional à alteração trazida pela Lei nº 9.718/98, conforme defende Nicoulau Konkel Junior⁹⁸:

“É verdade que a Emenda Constitucional nº 20/98 promoveu alteração no texto do artigo 195 da Constituição Federal, ampliando a base de incidência das contribuições sociais das empresas, incluindo receita como base, ao lado do faturamento. Ocorre que a Emenda Constitucional nº 20, publicada no dia 16/12/98, é posterior à Lei nº 9.718/98, que teve sua publicação efetivada no dia 28/11/98. Portanto, faltava fundamento para a instituição da contribuição social sobre a receita, sem a utilização dos meios adequados (artigo 154, I, Constituição Federal)”.

Continuando seu raciocínio, concluiu o autor que, a recepção de normas vigentes antes da alteração trazida pela EC nº 20/98 só poderia ser possível, desde que o seu conteúdo não fosse incompatível com o texto anterior, de forma a não acarretar a validade de normas consideradas inconstitucionais de acordo com as Cartas Magnas anteriores, desde que estejam de acordo com a presente Constituição, o que acabaria com o caráter definitivo da inconstitucionalidade das normas, decretada pelo Supremo Tribunal Federal.

Quanto ao tema, também temos os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo⁹⁹, que assim afirmara:

“Inexiste constitucionalização de dispositivos incompatíveis com o ordenamento jurídico, que também ofenderiam o princípio da irretroatividade. A norma inconstitucional (no caso, a Lei 9.718/98) não se torna constitucional pela circunstância de a EC 20/98 – editada posteriormente (15.12.98) – haver introduzido preceitos que nela (lei federal) já se continham. Não há qualquer condição jurídica para ser convalidada pela mudança introduzida no ordenamento (pela Emenda), sendo desnecessário prévio pronunciamento do Judiciário”.

Conforme citado pelo mesmo autor em sua obra, temos o entendimento de Maria Helena Diniz¹⁰⁰

⁹⁸ KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais: Doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin. 2005, p. 331.

⁹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4 ed. São Paulo: Ed Malheiros. 2003. p 153.

“Deve haver compatibilidade de um dispositivo legal com a norma constitucional. Havendo contradição entre qualquer norma preexistente e preceito constitucional, esta deve, dentro do sistema, ser aferida com rigor, pois é indubitável o efeito ab-rogativo da Constituição Federal sobre todas as normas e atos normativos que com ela conflitam. As normas conflitantes ficam imediatamente revogadas na data da promulgação da nova Carta”.

Além deste fato, outra questão trazida acerca da EC n° 20/98, por José Eduardo Soares de Melo¹⁰¹ seria a de que o projeto, aprovado pela Câmara dos Deputados após a votação no Senado Federal, não teria retornado à esta última casa, mesmo sofrendo emendas, o que contrariaria diretamente o expresso no art. 60, § 2° da Constituição Federal, além de quebrar a regra do consenso entre as duas Casas Legislativas, o que ofenderia o princípio do bicameralismo.

Desta forma, conclui José Wilson Ferreira Sobrinho¹⁰², que a Emenda Constitucional n° 20 de 1998, entrou em vigor para, mais uma vez, retificar a inconstitucionalidade da Lei n° 9.718/98.

Diante do exposto pelos doutrinadores destacados acima, podemos perceber que, de fato, carecia de amparo legal a alteração trazida à tona pela Lei n° 9.718 de 1998, uma vez que o mesmo iria de encontro com o disposto no § 4° do art. 195 da Constituição Federal à época de sua entrada em vigor.

3.6 Da Entrada em Vigor do Regime Não-Cumulativo de PIS e COFINS

O regime não-cumulativo de PIS e COFINS foi instituído, conforme preceitua Elidie Bifano¹⁰³ pela Lei n° 10.637 de 2002 no caso do PIS e pela Lei n° 10.833 de 2003 para a COFINS, mantendo a unificação das regras para a tributação do PIS e da

¹⁰⁰ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 2 ed, São Paulo: Ed. Saraiva, 1992, p. 42 *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4 ed, São Paulo: Ed Malheiros. 2003. p 153.

¹⁰¹ MELO. op. Cit. P 157-158.

¹⁰² SOBRINHO, José Wilson Ferreira, **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2001, p. 167.

¹⁰³ BIFANO, Elidie Palma. **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 347/348.

COFINS, de forma que, os mesmos só se diferenciam pelas alíquotas utilizadas em seus cálculos, pois enquanto que a utilizada para o PIS é de 1,65%, a da COFINS é de 7,6%.

Conforme expresso na Lei nº 10.833 de 2003¹⁰⁴, possui como fato gerador o faturamento mensal da empresa, que consiste no total das receitas auferidas, independentemente de sua natureza ou classificação contábil, compreendendo, desta forma, a receita bruta auferida na venda de bens ou serviços nas operações da empresa, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Podemos perceber, de antemão, que o legislador tratou de elucidar a base de cálculo para o tributo (faturamento) e a que ela corresponde. Tal faturamento, não deve ser composto de receitas tais como isentas, não tributadas pela contribuição, ou tributadas sob alíquota 0, como as decorrentes da venda do ativo imobilizado, as auferidas pela revendedora, na revenda de mercadorias, na condição de substituto tributário, venda de produtos sujeitos à apuração monofásica da contribuição, referentes a vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, reversões de provisões e recuperação de créditos baixados como perda que não representasse um ingresso no patrimônio da empresa. Tal previsão está expressa no texto da Lei nº 10.833 de 2003.

Assim, temos o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.833 de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.(...)

¹⁰⁴ Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. DOU de 30.12.03.

Previamente, podemos perceber que a nova regra tratou de considerar o faturamento como o total de receitas auferidas pelas empresas em geral, assim como na Lei nº 9.718 de 1998, e como no art. 1º da Lei nº 10.637 de 2002¹⁰⁵:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.(...)

Assim como na Lei nº 9.718 de 1998¹⁰⁶, conforme a legislação em questão, o conceito de faturamento mais uma vez não foi respeitado, uma vez que abrange muito mais do que os ingressos relativos à venda de mercadorias e serviços, conforme discutido anteriormente, só que desta vez, com um número maior de receitas excluídas da base de cálculo, em comparação com o regime cumulativo destes tributos.

Um exemplo desta adaptação criada pelo legislador é o tratamento dado às receitas de natureza financeira, auferidas pelas empresas. Tais receitas não se caracterizam como faturamento, no conceito já demonstrado neste trabalho, porém, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, só que com uma alíquota diferenciada, pois uma vez que as outras receitas possuem alíquota de 1,65% para o Pis e 7,6% para a COFINS, as receitas financeiras são tributadas com alíquota zero para os dois tributos, conforme disposto no artigo 1º do Decreto nº 5.164 de 2004¹⁰⁷, que dispõe que Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Isso demonstra uma concessão por parte do legislador, que para muitos torna flagrante o desacordo do mesmo para com o alargamento proposto na Lei nº 9.718/98,

¹⁰⁵ Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. DOU de 31.12.02

¹⁰⁶ Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. DOU de 28.11.98.

¹⁰⁷ Decreto 5.164 de 30 de julho de 2004. Reduz a Zero as Alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. DOU de 30.07.04.

que ao instituir a alíquota, concebeu que não fosse apurado qualquer valor a pagar de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras auferidas pelas empresas, de forma a “reduzir” a base tributável no tocante à esta modalidade de receitas, o que aproxima a base tributável de PIS e COFINS não-cumulativa na base instituída nas Leis Complementares n° 07 de 1970¹⁰⁸ e n° 70 de 1991¹⁰⁹, que instituíram tais tributos, antes da entrada em vigor na Lei n° 9.718/98 que originou toda a discussão abordada neste estudo.

Vale ressaltar que, mesmo considerando o total de receitas como base tributável para a tributação de PIS e COFINS, assim como a Lei n° 9.718 de 1998, as tanto a Lei n° 10.637 de 2002 e a Lei n° 10.833 de 2003 não padecem do mesmo mal de sua antecessora, no que diz respeito a inconstitucionalidade, uma vez que criadas em período posterior à entrada em vigor da Emenda Constitucional n° 20/98.

Além disso, não foram alvo de debates judiciais acerca da sua base de cálculo, uma vez que não alargaram a base de cálculo de tributo já existente, e sim, criaram uma nova modalidade de apuração destes tributos, prevista apenas à pessoas jurídicas optantes pelo lucro real como forma de tributação do IRPJ e CSLL.

Já no tocante ao cálculo dos tributos, conforme nos ensina Hiromi Higushi¹¹⁰, para a determinação do saldo a pagar de PIS e COFINS, aplica-se a alíquota de 1,65% e 7,6% sobre o valor destas receitas, além dos créditos a serem descontados destas receitas, créditos estes que podem ser bens adquiridos para revenda, bens ou serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou fornecimento de mercadorias, despesas com combustíveis e lubrificantes, despesas com fretes, aluguéis de prédios, energia elétrica utilizada em tais atividades, despesas financeiras com empréstimos, financiamentos e bens recebidos em devolução, cuja receita da venda já tenha sido integrada ao faturamento daquele mês, entre outros.

¹⁰⁸ Lei Complementar n° 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. DOU de 31.12.1991.

¹⁰⁹ Lei Complementar n° 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. DOU de 31.12.1991.

¹¹⁰ HIGUSHI, Hiromi; HIGUSHI, Fábio Hiroshi; HIGUSHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. 33 ed. São Paulo: IR Publicações LTDA., 2008, pp. 816 e 913.

Pode ocorrer também, em alguns casos, de uma empresa possuir tributação de algumas receitas pelo regime cumulativo e outras pelo regime não-cumulativo dentro de um mesmo mês, dependendo de sua atividade, como é o caso das concessionárias.

Nestes casos, observadas as normas estipuladas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no parágrafo anterior e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de I) apropriação direta, inclusive em relação aos custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas a cada mês¹¹¹, sendo assim, a empresa, nestes casos, deverá possuir o controle destas receitas e sua segregação, para evitar problemas futuros.

Diante de todo o conflito exposto neste estudo, podemos notar que o regime não-cumulativo foi criado por lei ordinária, porém, não se caracteriza, com relação a este caso, uma irregularidade em sua criação, por se tratar não da criação de um tributo, e sim, de uma adaptação em sua base de cálculo.

Este entendimento é corroborado por Luiz Celso de Barros¹¹² que observou que não se estabeleceria um conflito constitucional com a adoção da Lei nº 10.833/2003, por ser lei ordinária, pois a criação do gravame teria ocorrido pela Lei Complementar nº 70 de 1991. Considerou que a alteração buscou tão somente o aperfeiçoamento com relação à forma de tributação, de forma a atender aos interesses dos próprios contribuintes.

A legislação acerca do PIS e da COFINS tributados pelo regime não-cumulativo é constantemente brindada com novos detalhes e julgados acerca de suas nuances, de forma a tornar necessária constante atualização acerca do tema, em prol de melhor estabelecer uma compreensão não só no tocante à sua base de cálculo, se é feita com base no faturamento, receita bruta operacional, total de receitas auferidas pelos contribuintes, mas

¹¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, Pis e COFINS)**. São Paulo: Dialética; 2004. p. 208.

¹¹² BARROS Luiz Celso de. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Edipro Edições Profissionais Ltda. 2008. P. 152 e 153.

também no tocante ao próprio cálculo dos tributos, feito de forma bem mais complexa e na maioria das vezes onerosa do que a tributação com base no regime cumulativo.

Vale ressaltar também, conforme ensinamentos de Nicolau Konkel Junior¹¹³, que, após a majoração da alíquota de PIS e COFINS de 3,65% (0,65% de PIS e 3% de COFINS) no regime cumulativo para 9,25% (1,65% de PIS e 7,6% de COFINS) no regime não-cumulativo, em pouco tempo, ocorreu uma grande busca por parte dos contribuintes pelo Poder Judiciário, com a finalidade de afastar o novo regime, de modo a manter a tributação tradicional, regulada pela Lei Complementar n° 70/91.

Isso ocorreu porque com a criação do novo regime não houve uma redução na carga tributária, mesmo eliminando o “efeito cascata” que possuíam tais tributos no regime cumulativo, efeito cascata este que se caracteriza pela tributação sobre toda a receita auferida pela venda de mercadorias e serviços pelos contribuintes, sem a possibilidade de eliminação da carga tributária já existente.

Ou seja, na nova sistemática, a diminuição do ônus fiscal é totalmente dependente do valor dos insumos utilizados na produção de bens e serviços, sendo assim, principalmente o setor de especializado na prestação de serviços se viu extremamente prejudicado, uma vez que é difícil descontar insumos utilizados nestas prestações de serviços.

Desta forma, realizamos uma análise quanto à entrada em vigor de legislações e regimes tributários que alteraram de forma profunda a base de cálculo destes tributos, de forma a tornar mais complexa a questão acerca dos aspectos materiais que envolvem tanto o PIS quanto a COFINS.

¹¹³ KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais: Doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p. 421.

CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo, podemos perceber a distorção presente nos conceitos de faturamento e receita tributável para os tributos PIS e COFINS, de forma a ensejar muitos questionamentos ao longo destes últimos anos, quanto ao real conceito de faturamento tributável na base de cálculo para tais tributos, não só quanto ao seu conceito, e sim, também quanto a seus aspectos temporais.

O tema tratado neste estudo possui fundamental importância dentro dos diversos estudos que compõem as principais polêmicas do Direito Tributário, uma vez que se refere à base de cálculo de tributos que, salvo em casos isolados, atinge quase que a totalidade das empresas nacionais.

Sendo assim, a questão acerca dos conceitos de faturamento e receita bruta que integram as bases de cálculo do PIS e da COFINS, de forma a gerar impasses até mesmo dentro do Supremo Tribunal Federal, conforme exposto no capítulo 5 deste estudo.

De fato, o conceito de faturamento considerado, principalmente pela Lei nº 9.718/98 é muito mais amplo que o simples conceito de faturamento, incorrendo em erro por parte do legislador quanto à nomenclatura utilizada, e tal equívoco permanece em legislações posteriores à origem do problema, em 1998.

No sentido de comprovar tal descompasso, analisamos os conceitos de faturamento, receita bruta e receita conforme entendimentos jurídicos e contábeis, chegando a conclusões muito semelhantes em ambos, o total abuso da analogia feita pelo legislador quando da criação da Lei nº 9.718/98.

Com base no disposto neste estudo, mais precisamente no item 3.2, podemos perceber a diferença mencionada pelo autor, de forma a vislumbrar um conceito de receita bruta muito mais próximo da idéia de faturamento, sendo apenas uma parte do total de receitas auferidas pela empresa, diferentemente do que está disposto na legislação acerca do PIS e da COFINS, posterior à entrada em vigor da Lei nº 9.718 de 1998, a qual prevê, conforme já discorrido neste estudo, que o faturamento se equipararia à receita bruta, que, por

sua vez, equivaleria ao total de receitas auferidas pela empresa, independentemente de sua natureza ou classificação contábil.

Tal descompasso garante a oportunidade de uma série de demandas judiciais, o que cada vez mais esgota a capacidade do nosso Poder Judiciário, cada vez mais sobrecarregado, demandas estas que serão melhores analisadas em um momento oportuno, pois refletem a complexidade presente na apuração de alguns tributos.

Algumas destas demandas, as que obtiveram maior repercussão, proferidas pelo STF, foram retratadas neste estudo, com o objetivo de melhor compreender o entendimento evidenciado nos tribunais ao longo de todo o país. Desta forma pudemos compreender melhor as alterações trazidas pela Lei nº 9.718/98 e o motivo da declaração de inconstitucionalidade, realizada em controle difuso, do seu art. 3º, § 1º, que tanto gerou discussão até mesmo entre os ilustres Ministros do Supremo Tribunal Federal.

Pudemos notar em nosso estudo que nem mesmo um colegiado formado por alguns dos maiores juristas deste país chegou à uma conclusão definitiva e unânime quanto ao tema, o que comprova sua polêmica frente aos estudiosos e operadores do Direito.

Porém, atualmente, podemos constatar uma série de mudanças quanto aos regimes de tributação de PIS e COFINS, principalmente quanto à base de cálculo e cadeia econômica da qual faz parte o contribuinte, este, que mais sofre com as constantes alterações trazidas por uma série leis que visam deixar ainda mais complexo o cálculo de tributos que cada vez mais correspondem a um percentual relevante dentro dos gastos tributários das empresas.

Diante desta realidade, erra o legislador, com base no disposto em nossa doutrina, e em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, ao considerar o faturamento de uma empresa como algo que se equiparasse ao total de receitas auferidas pela mesma, de forma a confundir dois institutos distintos.

Ainda com algumas alterações ocorridas no ano de 2009, a questão só foi parcialmente resolvida, uma vez que, mesmo sendo revogado o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, através da Lei nº 11.941/09, ainda permanece a equiparação dos institutos

faturamento e receita bruta, permanecendo, portanto, o equívoco por parte dos legisladores e boa parte da discussão acerca do tema. Tal revogação apenas demonstrou de forma mais latente a necessidade de uma grande revisão no tocante à equiparação destes e outros institutos presentes na tributação do PIS e da COFINS, conforme discorrido ao longo deste estudo.

Tal tema é de fundamental relevância dentro do Direito brasileiro, pois lida com tributos que equivalem à uma carga tributária de quase 10% sobre o faturamento, ou receita bruta operacional das empresas espalhadas ao redor do país.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BARROS, Luiz Celso de. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Edipro Edições Profissionais Ltda. 2008.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS na Teoria e na Prática**, São Paulo: MP editora, 2009.
- BIFANO, Elidie Palma. **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- BRITO, Edvaldo. **PIS – problemas jurídicos relevantes**. 1ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Editora Atlas. 2004.
- DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei nº 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n 50, 1999.
- HENDRIKSEN, Eldon S., BREDÁ, Michael F. Van, **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HIGUSHI, Hiromi; Higushi, Fábio Hiroshi; Higushi, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. 33 ed. São Paulo: IR Publicações LTDA, 2008.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais: Doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23 Ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2003.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 30 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Prestação de Serviços Públicos e Administração Indireta**, 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996

MELO, José Eduardo Soares de, **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MINATEL, José Antônio, **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**, São Paulo: MP Editora, 2005.

MOREIRA, André Mendes. PIS/Cofins – não-incidência sobre receitas de terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: n 141, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PETRY, Rodrigo Caramori. Os Regimes tributários das contribuições Cofins e PIS/Pasep – novas alterações e seus contornos jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 138, 2007.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira, **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2001, p. 167.